



GZ. RV/3228-W/07, miterledigt
GZ. RV/3413-W/07 und
GZ. RV/0986-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat im Beisein der Schriftführerin P. über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA, vertreten durch S., betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 sowie betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2006 nach der am 23. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung,

1.) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 wird stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2006 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit entfällt, ansonsten bleibt der Bescheid unverändert.

2.) beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Kommanditgesellschaft (in den Streitjahren 2003 bis 2005 eine KEG) mit dem Geschäftszweig Unternehmensberatung. Für die Jahre 2003 bis 2005

fand eine Außenprüfung statt und laut Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Juni 2007 wurde folgende Feststellung getroffen:

„In der gegenständlichen Firma wurden die von der Gesellschafterin B. gehaltenen Kommanditanteile über € 6.540,56 an ihre beiden minderjährigen Kinder, welche auch die leiblichen Kinder des einzigen Komplementärs W. sind, im Zuge eines pflegschaftsgerichtlichen Verfahrens übertragen.

In dem vorgelegten richterlichen Beschluss vom 19.3.2003 wurde festgehalten, dass der Vater und Komplementär W. dieser Änderung zustimmt und sämtliche Steuern und Gebühren, sowie die Hafteinlage übernimmt. Das Gericht hat nur wegen des fehlenden Unternehmerrisikos der Kinder positiv über die Übertragung der Anteile entschieden.

Die konkrete Höhe der künftigen Gewinnbeteiligung der neu eingetretenen Kommanditisten wurde in diesem Verfahren nicht bestimmt.

In weiterer Folge wurden den neuen Kommanditisten laut den eingereichten Steuererklärungen der Jahre 2003 bis 2005 ein 10%iger Anteil an die nach Abzug eines Vorabgewinnes des Komplementärs erklärten Gewinne zugewiesen.

Aus dem vorgelegtem Schreiben an das Firmenbuch datiert mit 7.5.2003, in dem der Gesellschafterwechsel gemeldet wurde und auf eine insgesamt 20%ige Beteiligung der Kinder verwiesen wurde, lässt sich nach Ansicht der BP nicht ableiten, dass die vorgenommene Gewinnverteilung dem Fremdvergleich standhält und daher steuerlich anzuerkennen ist.

Der Umsatz wird zur Gänze aufgrund des Arbeitseinsatzes des Komplementärs erwirtschaftet. Die beteiligten Kinder leisten keinen Beitrag zur Ergebniserzielung. Sie halten nur jene Vermögenseinlagen, welche ursprünglich von der Mutter und vormaligen Kommanditistin geleistet wurden.

Nach Ansicht der BP erfolgte die vorgenommene Gewinnverteilung wegen des krassen Missverhältnisses zwischen der betragsmäßigen Höhe des Gewinnanteiles und den geleisteten Vermögenseinlagen aus rein privaten Motiven.

Aus diesem Grund ist von der BP von einer fremdunüblichen unangemessenen Gewinnverteilung auszugehen, welche in der Weise steuerlich korrigiert wird, als dass der erklärte Gewinn zur Gänze dem Komplementär W. zugerechnet wird.“

Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und nahm gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wieder auf und erließ am 10. Juli 2007 neue Feststellungsbescheide für die Jahre 2003 bis 2005.

Sowohl gegen die Wiederaufnahme- als auch gegen die Feststellungsbescheide wurde Berufung erhoben und dargelegt, dass W. (Komplementär) und B. im Jahr 1998 eine Kommanditerwerbsgesellschaft mit Sitz in der politischen Gemeinde G. gegründet hätten. Die Eintragung in das Firmenbuch sei am 24. Dezember 1998 erfolgt. Die Gesellschafter leisteten Bareinlagen von S 100.000,00, wovon S 10.000,00 auf den Komplementär und S 90.000,00 auf die Kommanditistin entfallen seien. Die bedungene Vermögenseinlage der Kommanditistin habe ihrer – ins Firmenbuch eingetragenen – Hafteinlage entsprochen.

Ende des Jahres 2002 fassten die Gesellschafter einen Beschluss, wonach die Kommanditistin aus der Gesellschaft ausgeschieden sei, indem sie ihren Kommanditanteil an ihre leiblichen minderjährigen Kinder, L. und O., deren leiblicher Vater der Komplementär sei, zu gleichen Teilen übertragen habe. Die erforderliche pflegschaftsgerichtliche Genehmigung des zuständigen Bezirksgerichtes sei nach erfolgter Bestellung eines Kollisionskurators im Laufe

des Jahres 2003 erteilt worden. Die Eintragung des Gesellschafterwechsels in das Firmenbuch sei am 31. Dezember 2003 erfolgt. Die Anteilsverteilung sei wie folgt bekannt gegeben worden:

W.	Anteil 80 %
L.	Anteil 10 %
O.	Anteil 10 %

Der Gesellschaftsvertrag enthalte unter Punkt 11 folgende Bestimmung zur Ergebnisverteilung: *„Der Jahresgewinn wird, wenn nichts anderes vereinbart, auf die Gesellschafter nach Anteilen verteilt. Ebenso ist ein allfälliger Verlust aufzuteilen.“*

Der Gewinn der Bw. werde in einem zweistufigen Verfahren verteilt. In einem ersten Schritt sei dem Komplementär in den Jahren 2004 und 2005 ein Vorweggewinn von je € 50.000,00 zugewiesen worden; in einem zweiten Schritt sei der verbliebene Restgewinn im Verhältnis der Anteile (80 % Komplementär, je 10 % pro Kommanditist) aufgeteilt worden. Die Gewinnverteilung sei in den Jahren 2003 bis 2005 wie folgt vorgenommen worden:

Gesellschafter	2003		2004		2005	
	EUR	%	EUR	%	EUR	%
Handelsrechtl. Gewinn	90.738,28		191.840,00		192.571,30	
Vorweggewinn (Kompl.)	0,00		-50.000,00		-50.000,00	
Restgewinn	90.738,28		141.840,00		142.571,30	
Restgewinnverteilung						
W.	72.590,62	80,00%	113.472,00	80,00%	114.057,04	80,00%
Sonderbetriebsausgaben			-9.632,36		-12.274,23	
W.	72.590,62		103.839,64		101.782,81	
L.	9.073,83	10,00%	14.184,00	10,00%	14.257,13	10,00%
O.	9.073,83	10,00%	14.184,00	10,00%	14.257,13	10,00%
	90.738,28		132.207,64		130.297,07	
<u>Steuerliche Gewinnanteile</u>						
W.	72.590,62	80,00%	153.839,64	84,40%	151.782,81	84,20%
L.	9.073,83	10,00%	14.184,00	7,80%	14.257,13	7,90%
O.	9.073,83	10,00%	14.184,00	7,80%	14.257,13	7,90%
	90.738,28	100,00%	182.207,64	100,00%	180.297,07	100,00%

In den angefochtenen Feststellungsbescheiden sei demgegenüber auf Grundlage der abgabenbehördlichen Prüfung der gesamte steuerliche Gewinn dem Komplementär zugewiesen worden, wobei der gemeinschaftliche Gewinn für das Jahr 2005 zusätzlich um einen Betrag von € 10,00 höher festgesetzt worden sei:

Gesellschafter	2003		2004		2005	
	EUR	%	EUR	%	EUR	%
W.	90.738,28	100%	182.207,64	100%	180.297,07	100%
L.	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0%
O.	0,00	0%	0,00	0%	0,00	0%

	90.738,28	100%	182.207,64	100%	180.297,07	100%
--	-----------	------	------------	------	------------	------

Die BP vertrete die Auffassung, der Restgewinn sei zur Gänze dem Komplementär zuzurechnen, weil nur dieser mit seiner Arbeit einen Beitrag zum gemeinschaftlichen Gewinn der Gesellschaft geleistet habe, sodass den beiden Kindern – mangels eines Ergebnisbeitrages – gar kein Gewinnanteil zuzurechnen sei. Nur eine solche Gewinnverteilung könne als fremdüblich und demzufolge als angemessen angesehen werden, zumal die Kinder kein Unternehmerrisiko treffe, da der Vater „*Steuern und Gebühren, sowie die Hafteinlage übernimmt*“.

Die „Übernahme der Hafteinlage“, von der in der Begründung des Beschlusses des Bezirksamts M. vom 19. März 2003 gesprochen worden sei, könne jedoch nur bedeuten, dass der Vater verpflichtet sei, die Haftung auf sich zu nehmen, sollte die Kinder eine solche als Kommanditisten (theoretisch) treffen (die Hafteinlagen für die Kinder seien zur Gänze einbezahlt, sodass sich insoweit keine Haftung für die beiden Kommanditisten ergeben könne); nicht gemeint sein könne damit jedenfalls, dass der Komplementär die Einlagen seiner Kinder erworben habe und demzufolge Alleingesellschafter der KG sei.

Die Rechtsauffassung der Außenprüfung lasse die Kapitalbeiträge der Kommanditisten zu Unrecht außer Acht; sie spreche den Kindern jeglichen Beitrag zur Gewinnerzielung ausdrücklich ab und laufe darauf hinaus, dass den beiden Kommanditisten nicht einmal eine Verzinsung ihrer Kapitalbeiträge zustünde. Dass eine solche Gewinnverteilung weder fremdüblich noch angemessen sein könne, bedürfe eigentlich keiner Erläuterung.

Der Feststellung der Außenprüfung, die beiden Kinder würden keinerlei Beitrag zur gemeinschaftlichen Gewinnerzielung leisten, liege offenbar die Prämisse zugrunde, dass ein Kommanditist, der seinen Anteil im Schenkungsweg erworben habe und demnach nicht selbst der Gesellschaft Kapital unmittelbar zugeführt habe, keinen Anspruch auf einen Gewinnanteil habe. Eine Rechtsgrundlage für eine solche Annahme der Außenprüfung sei nicht ersichtlich.

Auch bei geschenkten Gesellschaftsanteilen könne es nur darauf ankommen, dass der Gewinn im Verhältnis der Gesellschafterbeiträge aufgeteilt werde. Ob ein Gesellschafter den Beitrag selbst im Weg der Kapitalzufuhr erbringe oder ein Vorgesellschafter, von dem der Kommanditist seinen Anteil im Schenkungsweg erwerbe, sei unmaßgeblich. Denn auch im Schenkungsfall wirke der Beitrag des Schenkers in gleicher Weise fort und müsse als Kriterium der Ergebnisverteilung anerkannt werden. Der Umstand der Schenkung rechtfertige keine unterschiedliche Behandlung.

Folge man der Auffassung, dass die beiden Kinder im Verhältnis ihrer Anteile an den stillen Reserven und am Firmenwert der Gesellschaft beteiligt seien, der Komplementär somit nicht Alleingesellschafter der Gesellschaft sei, was den Bestand der Gesellschaft im übrigen in Frage stellen würde, so ergebe sich das Erfordernis, eine angemessene Verzinsung für die

Kapitalbeiträge der beiden Kinder festzustellen. Einer solchen Verzinsung könne indes nicht bloß das Nominalkapital der seinerzeitigen Vermögenseinlagen als Berechnungsgrundlage zugrunde gelegt werden; vielmehr seien hierfür die Anteilswerte der Kommanditanteile an der Gesellschaft als Berechnungsgrundlage heranzuziehen, sollte eine fremdübliche und angemessene Verzinsung der Kapitalbeiträge der beiden Kommanditisten ermittelt werden. Mit anderen Worten: Eine derartige Ermittlung der Kapitalbeiträge der Kinder setze die Ermittlung der anteiligen Unternehmenswerte der Kinder voraus.

In diesem Zusammenhang sei auf Punkt 13 des Gesellschaftsvertrages hinzuweisen, wonach *„einem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung das zu bezahlen ist, was er bei der Auseinandersetzung erhalten würde, falls die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst würde, wobei der Wert des Gesellschaftsvermögens durch Schätzung durch einen Wirtschaftstreuhänder zu ermitteln ist, sofern der ausscheidende und die verbleibenden Gesellschafter keine Einigung erzielen.“*

Die Kündigung durch einen der Gesellschafter löse die Gesellschaft gemäß Pkt. 14 des Gesellschaftsvertrages auf. Im Falle der Auflösung der Gesellschaft kämen die soeben zitierten Auflösungsbestimmungen zur Anwendung. Ein solcher Beendigungsfall der Gesellschaft würde die sodann nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages zu bewertenden Kapitalbeiträge der Kommanditisten für die Gesellschaft – die von der Außenprüfung mit Null angenommen werden – vergleichsweise deutlich zum Ausdruck bringen.

Das Vermögen der beiden Kinder und dessen ordnungsgemäße Verwaltung unterliege im Übrigen der pflegschaftsgerichtlichen Überwachung iSd § 134 ff AußStrG. Die gesellschaftsrechtlichen Interessen der Kommanditisten werden gegebenenfalls durch einen gerichtlich bestellten Kollisionskurator gewahrt.

Dass eine theoretisch absolut richtige Lösung des Problems der Restgewinnverteilung nicht möglich sei, weil das Problem einer direkten verursachungsgerechten Gewinnzurechnung unlösbar ist, sei konzediert. Es gehe aber nicht an, die Kapitalbeiträge der Kommanditisten, die an den stillen Reserven und am Firmenwert der Gesellschaft anteilig beteiligt seien, mit Null anzusetzen und eine solche Vorgangsweise damit zu begründen, dass es sich dabei um eine fremdübliche und angemessene Gewinnverteilung handle. Eine solche Gewinnverteilung verkenne, dass auch die geschenkte Kapitaleinlage eines Kommanditisten unter dem Gesichtspunkt der Beitragsäquivalenz einen Gesellschaftsbeitrag darstelle, dem nach dem Fremdverhaltensgrundsatz eine angemessene Vergütung zuzurechnen sei.

Was die für die Kapitalbeiträge der Kommanditisten anzusetzende Vergütung betreffe, käme grundsätzlich in Betracht, diese in Höhe der marktüblichen, risikolosen Verzinsung für gebundene Gelder anzusetzen. Diese Verzinsung wäre allerdings nicht vom Nominalkapital,

sondern vom anteiligen Unternehmenswert im Zeitpunkt der Restgewinnverteilung zu berechnen, weil nur im anteiligen Unternehmenswert die tatsächliche Höhe des Kapitalbeitrags zum Ausdruck komme. Im gegenständlichen Fall seien diesbezüglich keine Überlegungen zum Zwecke der Ermittlung einer angemessenen Gewinnverteilung angestellt worden; das Problem der angemessenen Gewinnverteilung sei vielmehr kurzum dahingehend entschieden worden, dass den Kommanditisten – mangels Gesellschafterbeitrages – kein Gewinnanteil zustehe, dem Komplementär dagegen der gesamte Gewinn der Gesellschaft zuzurechnen sei, so als wäre der Komplementär Alleingesellschafter der Gesellschaft.

Die von der Außenprüfung ausgewählte Gewinnverteilung falle nicht in die Bandbreite möglicher Gewinnverteilungen, die noch als angemessen angesehen werden könnten, wenn man – wie oben ausgeführt – konzidiere, dass es keine bestimmte, allein richtige Gewinnverteilung im gegenständlichen Fall gebe.

In seiner Stellungnahme zur Berufung weist der Betriebsprüfer darauf hin, dass die Bw. im Prüfungszeitraum ausschließlich Beratungstätigkeiten für die Firma T., bei welcher wiederum der Komplementär der Bw., W., seit 1993 alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer sei, durchgeführt habe.

Der Vertreter der Bw. gehe selbst davon aus, dass im konkreten Fall eine direkte verursachungsgemäße Gewinnzurechnung nicht möglich sei, sei aber gleichzeitig der Meinung, dass sich aufgrund der Beteiligung am Firmenwert bzw. an den stillen Reserven der Gesellschaft zumindest eine angemessene Verzinsung für die Kapitalerträge der beiden Kinder ergeben müsse.

Der Bestand der Gesellschaft sei grundsätzlich nicht in Frage gestellt worden, denn eine steuerlich anzuerkennende Gewinnverteilung sei unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit zu beurteilen.

Die Hereinnahme der Kinder als Kommanditisten habe unter Berücksichtigung der fehlenden Arbeitsleistung bzw. des fehlenden Unternehmerwagnisses zu einer fremdunüblichen Gewinnverteilung geführt, die die BP korrigiert habe und die erklärten Gewinne zur Gänze dem Vater der Kommanditisten zugerechnet habe. Laut Auskunft von W. würden die für die Kinder angesparten Gelder für deren Ausbildungszwecke verwendet. Weiters habe er angegeben, dass diese Konstellation mit Familienfremden nicht zustande gekommen wäre.

In Anbetracht des Umstandes, dass es sich hierbei um eine fremdunübliche Gestaltung handle, welche eine angemessene Gewinnverteilung wohl unmöglich mache, könne als steuerliche Konsequenz durchaus auch die komplette steuerliche Nichtanerkennung eines solchen Gesellschaftsverhältnisses abzuleiten sein (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159).

Aufgrund der daraus resultierenden Nichtanerkennung der Mitunternehmerstellung der Kinder, wäre die Auseinandersetzung mit der Frage einer möglichen Verzinsung auf Basis eines fiktiven Firmenwertes wohl rein rhetorischer Natur und somit hinfällig. Dies habe aber zur Folge, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben habe und daher Nichtfeststellungsbescheide zu erlassen seien. Die entsprechende verfahrenstechnische Umsetzung würde keine Änderung der festgesetzten Steuerbemessung auf Gesellschafterebene nach sich ziehen.

Der in der Berufung angeführte Differenzbetrag von € 10,00 sei irrtümlich schon bei der ursprünglichen Erlassung des Erstbescheides angesetzt worden.

Die Stellungnahme der BP wurde der Bw. zur Äußerung übermittelt und ergänzend mitgeteilt, dass nach den Feststellungen im Zuge der Außenprüfung ein ins Gewicht fallender Firmenwert nicht dokumentierbar sei. Es existierten weder materielle Wirtschaftsgüter, welche stille Reserven beinhalten noch würde ein fremder Erwerber des Unternehmens für immaterielle Wirtschaftsgüter (Marke, Lizenzen, Kundenstock etc.) Zuzahlungen leisten.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung, weist der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass die Ausführungen in der Berufung zur „verursachungsgerechten Gewinnzurechnung“ nicht auf die Gewinnverteilung als Ganzes abstellten, *sondern auf das Problem der direkten verursachungsgerechten Verteilung des Restgewinns im Rahmen eines zweistufigen Aufteilungsverfahrens.*

Statt eine unlösbare Gewinnzurechnung auf die zur Gewinnentstehung beitragenden Faktoren zu versuchen, besteht die Zweistufigkeit des Aufteilungsverfahrens, das im konkreten Fall angewendet worden sei, darin, dass zunächst die einzelnen Beitragskomponenten, die in Summe den messbaren Betrag des einzelnen Gesellschafters ausmachen, aufgrund marktgerechter Preisüberlegungen zu bewerten und sodann, wenn alle quantifizierbaren Beiträge erfasst sind, den allenfalls noch verbleibenden Restgewinn nach bestimmten Grundsätzen unter die Gesellschafter aufzuteilen.

Überlässt ein Gesellschafter der Gesellschaft Kapital zur Nutzung, so ist es in der Regel zwischen Fremden üblich, eine solche Kapitalüberlassung im Sinne einer marktpreisgerechten Preisüberlegung annähernd marktgerecht zu verzinsen. Die implizite Rechtsauffassung der Außenprüfung, auch eine Verzinsung des Nominalkapitals sei im konkreten Fall nicht fremdüblich, ist für die Bw. nicht nachvollziehbar; diese Rechtsauffassung verkehrt den Inhalt des Begriffes der Fremdüblichkeit ins Gegenteil dessen, was diese offenbar meint.

....Ist die steuerliche Beurteilung unabhängig von der zivilrechtlichen Anerkennung der Gewinnverteilung vorzunehmen, so heißt dies nicht, dass die Zivilrechtslage steuerlich unbeachtlich ist. Die Zivilrechtslage ist vielmehr für die steuerrechtliche Beurteilung von hervorragender Bedeutung, weil sie das Zufließen der Gewinnanteile bewirkt und damit jene wirtschaftlichen Auswirkungen nach sich zieht, auf die es dem Steuerrecht ankommt. Dementsprechend ist bei der Angemessenheitsprüfung in erster Linie vom Gesellschaftsvertrag auszugehen. Dieser bzw. die vereinbarte Gewinnverteilungsregelung ist der eigentliche Gegenstand der Prüfung. Nicht die Höhe der in einem bestimmten Jahr den Gesellschaftern zufließenden Gewinnanteile ist auf ihre Angemessenheit zu untersuchen, sondern die Grundlage hierfür, nämlich die Gewinnverteilungsregelung. Dies deshalb, weil die Angemessenheits-

prüfung einen Fremdvergleich erforderlich macht, der aber sinnvollerweise nur auf die getroffene Gewinnverteilungsregelung abstellen kann.“

Die Schenkung der Kommanditanteile an die Kinder habe zu keiner Änderung der gesellschaftsvertraglich getroffenen Gewinnverteilungsregelung geführt; diese sei davon unberührt geblieben.

Der Verwendungszweck der Gewinne, die Kommanditisten von ihrer Gesellschaft beziehen, stelle auch bei fremden Kommanditisten, die von einer Kommanditgesellschaft „hereingenommen“ würden, kein maßgebliches Kriterium für die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Kommanditgesellschaft dar. Im gegenständlichen Fall sei präzisierend darauf hinzuweisen, dass die in Rede stehenden Gelder entsprechend den Vorgaben des zuständigen Pflschaftsgerichts zu veranlagen seien und z. B. nur für Ausbildungszwecke verwendet werden dürften.

Zu dem Erkenntnis des VwGH vom 29.9.2004, 2001/13/0159, auf das von der Außenprüfung hingewiesen worden sei, äußere sich selbst ein namhafter Vertreter des BMF kritisch: „M. E. wäre dabei allerdings der Verzinsung der Geldeinlagen der Mitgesellschafter Rechnung zu tragen gewesen, d. h. eine Bagatellbeteiligung der ihr Geld einlegenden Gesellschafter am Gewinn hätte den Charakter einer im Firmenbuch eingetragenen Unternehmensform Rechnung getragen. Die Radikallösung des vollständigen Ausschlusses von der Erfolgsbeteiligung scheint mir systematisch nicht begründet.“ (*Wiesner, RWZ 11/2004, 322*)

Der – beispielsweise von *Wiesner* – denkbaren Verzinsung des Nominalkapitals werde im Rahmen des steuerlichen Ermittlungsverfahrens keinerlei Relevanz beigemessen. Es werde lediglich auf eine Verzinsung eines fiktiven Firmenwertes eingegangen, die aber von der Bw. – auch nicht rhetorisch – in Betracht gezogen worden sei.

....6. Verfahrenstechnische Umsetzung und Differenzbetrag. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der zivilrechtlich anerkannten Personengesellschaft würde keine Änderung bewirken, sodass eine solche – wohl aus ökonomischen Gründen – nach Auffassung der Außenprüfung entbehrlich sei.

Der Differenzbetrag, der irrtümlich schon bei der ursprünglichen Erlassung des Erstbescheides (falsch) angesetzt wurde, macht, um es auf den Punkt der Außenprüfung zu bringen, das Kraut auch nicht mehr fett. Punktum.

Keine Stellungnahme.

Zur ergänzenden Mitteilung, dass ein ins Gewicht fallender Firmenwert nicht dokumentierbar sei: Weshalb die T., mit der ein nachhaltiger Unternehmensberatungsvertrag bestehe, nicht zum Kundenstock zähle, für den auch ein fremder Erwerber des Unternehmens etwas

aufwenden würde, sofern über dessen Fortbestand eine bindende Vereinbarung getroffen werde, wie dies zwischen fremden Dritten üblich sei, sei diesem Vorhalt nicht zu entnehmen.

Mit Schriftsatz des UFS vom 17. März 2009 wurde die Bw. aufgefordert, hinsichtlich der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2003 bis 2005 den Mangel der fehlenden Begründung zu beheben.

Fristgerecht kam die Bw. dem Mängelbehebungsauftrag nach und legte dar, das FA habe in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Juni 2007 unter der Überschrift „Feststellungen“ auf eine Beilage verwiesen. Auf Seite 4 der Beilage werde vom Betriebsprüfer Folgendes ausgeführt:

„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehender angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
<i>Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung</i>	<i>2003-2005</i>	<i>1</i>

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Richtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Allgemein rechtlich werde in diesem Zusammenhang auf *Stoll* (Ermessen im Steuerrecht², 285 f) hingewiesen.

Die Abgabenbehörde gebe in keiner Weise an, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die ihr zu einer neuen Sichtweise der Sachverhalte verholfen hätten. Der Abgabenbehörde sei seit der Einreichung der Steuererklärungen bekannt gewesen, dass die infolge der stattgefundenen Schenkung an die Stelle der Geschenkgeberin getretenen Gesellschafter minderjährige Geschenknnehmer waren. In der Steuererklärung 2003 der Bw. seien das Eintrittsdatum der Gesellschafter und deren Alter angeführt worden. Für die Gewinne der Kinder habe die Abgabenbehörde Einkommensteuer festgesetzt und diese vorgeschrieben.

Es sei amtsbekannt und nicht zweifelhaft, dass Gegenstand des Unternehmens der Bw. Unternehmensberatung sei. Es musste der Abgabenbehörde demzufolge von vornherein klar sein, dass minderjährige Kinder keinen wesentlichen Arbeitsbeitrag leisten konnten.

Nun sei das FA zu der irrigen Annahme gekommen, dass den Kindern überhaupt kein Gewinnanteil zuzuteilen sei. Es sei aber davon auszugehen, dass diese Rechtsansicht durch die Behörde bereits im Zuge der Veranlagung vertreten hätte werden müssen, nachdem für die gänzliche Versagung von Gewinnfeststellungen für minderjährige Kommanditisten und die Kenntnis über die Tätigkeit der Gesellschaft keine weiteren Unterlagen erforderlich seien, um zu einem derartigen Schluss zu kommen.

Zusammenfassend werde darauf hingewiesen, dass die Begründung der Wiederaufnahmebescheide des FA, gemessen an den von *Stoll* dargelegten Anforderungen, *nicht ausreichend und daher nicht geeignet sein kann, die „bescheidaufhebende – etwa zu einer Verböserung führende – Ermessensentscheidung in allen Fällen zu rechtfertigen. Vor allem bei amtswegigen verbösernden Wiederaufnahmen kann der bloße abstrakte Hinweis auf den Vorrang der „Bedachtnahme auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ (durch Herstellung der Rechtsrichtigkeit) gegenüber der Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit), damit der Verweis auf die Interessen der Allgemeinheit für sich allein wohl nicht genügen, die Ermessensentscheidung in concreto zu begründen“.*

In der am 23. September 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ohne hinreichende Begründung verfügt worden sei und weiters kein Wiederaufnahmsgrund vorgelegen sei.

Es sei unzulässig, dass im Fall der Bw. deren Einkünfte zur Gänze dem Komplementär zugerechnet werden, weil

- ein zweistufiges Verfahren zur Gewinnermittlung gesellschaftsrechtlich vereinbart worden sei, wonach der Komplementär einen Vorweggewinn für seine Arbeitsleistung erhalte;
- der Aussage, dass bei einem freien Beruf immer der persönliche Arbeitseinsatz und nicht der Einsatz von Kapital oder anderen Wirtschaftsgütern im Vordergrund stehe, nicht generell zugestimmt werden könne, nachdem eine solche Aussage die Organisationsleistung als Gewinneinflussfaktor – nämlich ausführende, die dispositiven Anordnungen des Geschäftsführers zu Ende führenden Tätigkeiten durch dritte Personen, die von entscheidendem Gewicht sein können – zur Gänze vernachlässige;
- ein Kommanditist nach dem Leitbild der KG in der Regel keine Unternehmerinitiative entfalten müsse, um als Mitunternehmer steuerlich anerkannt werden zu können;
- die Rechtsform des Unternehmensberatungsunternehmens als solche von der Finanzbehörde ausdrücklich nicht in Frage gestellt worden sei;
- bei einem geschenkten Kommanditanteil der Beitrag des Geschenkgebers in gleicher Weise beim Geschenknehmer fortwirke und somit als Kriterium der Ergebnisverteilung anzuerkennen sei, d.h. der Umstand der Schenkung keine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könne,

zumal bei der unentgeltlichen Einräumung einer Gesellschafterstellung sich der Geschenkegeber seiner Einkunftsquelle mit allen steuerlichen Folge entäußere und somit alle Früchte, die aus der geschenkten Kommanditbeteiligung erfließen, in Zukunft dem Geschenknehmer zuzurechnen seien;

- das Vermögen der beiden Kinder und dessen ordnungsgemäße Verwaltung der pflegschaftsgerichtlichen Überwachung iSd § 134 ff AußStrG unterliege, womit eine Entnahme durch den Vater zwecks eigener Verwendung, worauf die Gewinnverteilung des FA hinauslaufen würde, rechtswidrig wäre;
- die Art der Gewinnverwendung durch den Kommanditisten (z. B. Ausbildungszwecke) einkommensteuerrechtlich irrelevant sei;
- die vom FA verfügte Gewinnzuteilung von EUR Null an die Kommanditisten keineswegs fremdüblich sei, nachdem selbst ein fremder Kommanditist für seine Kapitalanlage einen Anspruch zumindest auf Verzinsung seines Kapitalbeitrags habe (wobei die Verzinsung allerdings nicht vom Nominalkapital, sondern vom anteiligen Unternehmenswert im Zeitpunkt der Restgewinnverteilung zu berechnen wäre), sodass die von der Finanzbehörde vertretene Radikallösung des vollständigen Ausschlusses der Kinder als Kommanditisten von der Erfolgsbeteiligung systematisch nicht begründbar erscheine, wie ein namhafter Vertreter des BMF in einem Fachartikel festgestellt habe (vgl. *Wiesner, RWZ 11/2004, 322*) und überdies aus gleichheitsrechtlicher Sicht fragwürdig erscheine;
- die in der Rechtsprechung immer wiederkehrende Begründung, dass ein Gesellschaftsverhältnis mit einem Berufsfremden – Angehöriger oder nicht – in dieser Form nicht abgeschlossen worden wäre, Ursache und Wirkung verwechsle, denn solche Gesellschaftsverhältnisse im freien Beruf würden unter Fremden nicht wegen Unüblichkeit nicht abgeschlossen sondern weil berufsrechtliche Vorschriften dies oft weitgehend versagen würden.

Werde die Mitunternehmerschaft der Kinder verneint, so gehe die Rechtsprechung mit Selbstverständlichkeit davon aus, dass mit der Leugnung der Mitunternehmerstellung der Kinder automatisch die steuerliche Zurechnung des gesamten Gewinns der Personengesellschaft an den Vater verbunden sei. Diese Annahme sei aber unbegründet. Denn allein die Verneinung der Mitunternehmerstellung einer Person bedeute nicht, dass diese Person insoweit keine Einkünfte habe. Sie bedeute zunächst nur, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen, es sei aber noch nicht ausgeschlossen, dass diese Person insoweit Einkünfte zB aus Kapitalvermögen habe. So sei auch bei Familiengesellschaften nicht die Tatsache aus der Welt geschaffen, dass das den Kinder geschenkte Kapital Bestandteil ihres Vermögens sei und dass die Kinder dieses Kapital dem Unternehmen zur Nutzung überlassen haben.

Konsequenterweise hätten sie dann – zumindest zu dem von der Rechtsprechung für ange-

messen befundenen Teil – wie ein partiarischer Darlehensgeber Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Diese Überlegung zeige, dass es der Rechtsprechung gar nicht um die Auslegung und Anwendung des Mitunternehmerbegriffes gehe. In Wirklichkeit gehe es ihr darum, die Schenkung an die minderjährigen Kinder völlig zu ignorieren, was im derzeit geltenden Gesetz keine Deckung finde.

Der Vertreter des FA wies zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens darauf hin, dass die genauen Umstände hinsichtlich der Beteiligung der Kinder und auch der Tätigkeit des Unternehmens bzw. hinsichtlich der von den Kindern erbrachten Beiträge im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erst im Zuge der Betriebsprüfung hervorgekommen seien. Das sei auch im BP-Bericht, der letztlich als Bescheidbegründung herangezogen worden sei, entsprechend dokumentiert.

In der Beilage zur Steuererklärung seien nur Namen, Adressen und Geburtsdaten ausgewiesen, aber keine weiteren Ausführungen über den Anteilserwerb und über die Art der Beiträge der Betätigung. Weiteres sei im BP-Bericht dokumentiert, dass die Kinder keinen Beitrag zur Ergebniserzielung leisten, sondern lediglich der Komplementär die alleinige Leistung erbringe. Ebenso gehe daraus hervor, dass es sich um die leiblichen Kinder handle. Nach Ansicht des FA gebe es eine Menge neu hervorgekommener Tatsachen, die im BP-Bericht dokumentiert und als Bescheidbegründung heranziehbar seien.

Zu den Feststellungsbescheiden führe er aus: wenn es sich – wie im gegenständlichen Fall – um eine KEG handle, so könnten lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht auch solche aus Kapitalvermögen erzielt werden, weil dies der Judikatur, der Verwaltungspraxis und auch der Rechtslage widerspräche. Er vermöge auch nicht zu erkennen, welche „Früchte“ von den Kindern erwirtschaftet worden seien, zumal die Arbeitsleistung ausschließlich vom Komplementär erbracht worden sei. Die gegenständlich gewählte Konstruktion – Vermögen werde von der Mutter geschenkt und vom Vater verzinst – erscheine ihm nicht fremdüblich.

Dagegen entgegnete der steuerlicher Vertreter, dass nicht von Relevanz sein könne, ob die Kommanditeinlage durch Schenkung den Kindern zugehe; eine Nichtverzinsung erscheine ihm jedenfalls als fremdunüblich. Nicht alles was die KEG erwirtschaftet habe, sei durch den Komplementär erwirtschaftet worden, sondern komme auch der Organisation einer Unternehmensberatungskanzlei, insbesondere der Ausführung der dispositiven Arbeit, entsprechende Relevanz zu.

Zur Wiederaufnahme weise er nochmals darauf hin, dass der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag mit der Gattin dem Finanzamt bekannt gewesen sei, ebenso das Geburtsdatum der

Kinder. Die Minderjährigkeit der Kommanditisten ergebe sich eindeutig aus den abgegebenen Erklärungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer der Referent verlangt gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Ein solches Verlangen nach Z 2 ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Berufungen, über die der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, mit Berufungen, über die ansonsten der Referent namens des Berufungssenates zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

Im Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2006 war durch den im Vorlageantrag der Bw. gestellten Antrag auf Durchführung einer Senatsverhandlung die Senatszuständigkeit gegeben. Für die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2003 bis 2005 lag ein solcher Antrag der Bw. nicht vor. In Anbetracht des Umstandes, dass die Berufungen inhaltlich zusammenhängen, beantragte die Referentin die Verbindung der Berufungsverfahren.

1. Zur Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u. a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang

die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141, VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/14/0141).

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide verweisen zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen das Finanzamt die Wiederaufnahme in einem Fall, in welchem der erstinstanzliche Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen dort angeführt sind (VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075). Aus dem Verweis auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht ist ferner zu folgern, dass das Finanzamt keinen anderen Wiederaufnahmegrund als den im Prüfungsbericht dargestellten herangezogen hat (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108).

Im Betriebsprüfungsbericht findet sich auf Seite 4 unter dem Titel „**Prüfungsabschluss**“ folgende Begründung der Wiederaufnahme:

*„Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO
Hinsichtlich nachstehender angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen*

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
-------------------	-----------------	---------------------

<i>Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung</i>	<i>2003</i>	<i>1</i>
---	-------------	----------

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

In Tz. 1 wird die von der Betriebsprüfung geänderte Gewinnverteilung zahlenmäßig dargestellt und hinsichtlich der Begründung auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 28. Juni 2007 verwiesen.

Aus der – eingangs in den Entscheidungsgründen wörtlich wiedergegebenen – Niederschrift zur Schlussbesprechung – geht hervor, dass der von der bisherigen Gesellschafterin gehaltene Kommanditanteil – mit pflegschaftsgerichtlicher Genehmigung – an ihre beiden minderjährigen Kinder übertragen worden sei. In weiterer Folge sei den neuen Kommanditisten *laut den eingereichten Steuererklärungen der Jahre 2003 bis 2005* ein 10%iger Anteil am Gewinn zugewiesen worden. Da der Umsatz zur Gänze aufgrund des Arbeitseinsatzes des Komplementärs erwirtschaftet werde und die beteiligten Kinder keinen Beitrag zur Ergebniserzielung leisteten, sei von einer nicht fremdüblichen Gestaltung (Gewinnverteilung) auszugehen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hat eingewendet, dem FA sei seit der Einreichung der Steuererklärungen bekannt gewesen, dass es sich bei den – infolge der Schenkung der Anteile – an die Stelle der Geschenkgeberin getretenen Gesellschaftern um minderjährige Geschenknehmer handle. In der Steuererklärung 2003 seien das Eintrittsdatum der Gesellschafter und deren Alter angeführt worden. Für die Gewinne der Kinder habe die Abgabenbehörde Einkommensteuer festgesetzt und diese vorgeschrieben. Weiters sei amtsbekannt und nicht zweifelhaft, dass der Unternehmensgegenstand die Unternehmensberatung sei. Es musste der Abgabenbehörde demzufolge von vornherein klar sein, dass minderjährige Kinder keinen wesentlichen Arbeitsbeitrag leisten konnten.

Zunächst ist festzuhalten, dass dem Betriebsprüfungsbericht keine Aussage darüber zu entnehmen ist, dass auch Feststellungen getroffen worden wären, die hinsichtlich Einkommensteuer 2004 und 2005 eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen. Wenn auch Tz. 1 eine Darstellung der geänderten Gewinnverteilung der Jahre 2004 und 2005 enthält, wird diese Tz. ausdrücklich nur zur Begründung der Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2003 angeführt. Auch die Niederschrift zur Schlussbesprechung enthält diesbezüglich keine Ausführungen. Damit ist aber davon auszugehen, dass das FA die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt hat. Da es der Berufungsbehörde verwehrt ist, zu prüfen, ob das Verfahren aus einem vom FA nicht gebrauchten Grund wieder

aufgenommen werden durfte, waren die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung für die Jahre 2004 und 2005 ersatzlos aufzuheben.

Was die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2003 anbelangt, kann aus der vorliegenden Begründung in keiner Weise abgeleitet werden, von welcher Tatsache die Behörde in vollem Umfang nicht Bescheid gewusst haben soll und inwieweit diese Unkenntnis eine die Wiederaufnahme des Verfahrens begründende neu hervorgekommene Tatsache für die Abgabenbehörde darstellt. Denn fest steht, dass mit Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2003 am 3. Mai 2004 dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, dass mit 1. Jänner 2003 ein Gesellschafterwechsel stattgefunden hat und die neu eintretenden Gesellschafter – wie sich aus deren Geburtsdatum ergibt – minderjährig sind und folglich nicht von einem Beitrag in Form einer wesentlichen Arbeitsleitung auszugehen ist. Dass der Unternehmensgegenstand der Bw. die Unternehmensberatung ist, ergibt sich bereits aus der Firmenbezeichnung.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Sachverhalt im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits so weit offengelegt wurde, dass das FA bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Es war daher auch hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides für das Jahr 2003 der Berufung stattzugeben und der bekämpfte Bescheid ersatzlos aufzuheben.

2. Zur Berufung gegen die Feststellungsbescheide 2003 bis 2005:

Die Abgabenbehörde hat eine Berufung nach § 273 Abs. 1 BAO durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine Berufung ist u. a. unzulässig bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung (Vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, TZ 2 zu § 273).

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides tritt das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, TZ. 8 zu § 307).

Da der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 bis 2005 stattgegeben und diese Bescheide aufgehoben wurden, scheiden die (wiederaufgenommenen) Feststellungsbescheide vom 10. Juli 2007 aus dem Rechtsbestand aus und die Erstbescheide vom 8. Juli 2004 (2003) und 19. März 2007 (2004 und 2005) leben wieder auf. Dies hat zur Folge, dass die Berufung gegen die (wiederaufgenommenen) Feststellungsbescheide als unzulässig geworden zurückzuweisen ist.

3. Zur Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2006:

Nach § 23 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Nach Ansicht des FA hält die im gegenständlichen Fall vorgenommene Gewinnverteilung einem Fremdvergleich nicht stand, da die minderjährigen Kommanditisten keinen Beitrag zur Ergebniserzielung leisten. Der Gewinn sei daher zur Gänze dem Komplementär zuzurechnen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, mögen die zu Grunde liegenden Verträge auch den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der Zusammenschluss eines Freiberuflers mit einem berufsfernden nahen Angehörigen ist im Hinblick auf die fast ausschließliche Rückführung des Gewinnes auf die Arbeitsleistung des Berufsträgers einer besonders strengen Prüfung zu unterziehen (vgl. VwGH vom 6. März 1985, 84/13/0242, sowie *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 20, Tz. 54.3).

Ein derartiges Gesellschaftsverhältnis wird dann als nicht unüblich anzusehen sein, wenn der Berufsfremde einen wesentlichen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft leistet. Ein solcher Beitrag könnte etwa in einer erheblichen Einlage des Berufsfremden liegen, welche dem Freiberufler die Aufnahme (Fortführung) der beruflichen Tätigkeit überhaupt erst ermöglicht oder doch wesentlich erleichtert.

Die gegenständlichen Einlagen der Kommanditisten von je S 45.000 S bzw. € 3.270,00 stellen in Hinblick auf die Ertragslage des Unternehmens – der Gewinn beläuft sich auf € 90.000,00 bis € 140.000,00 – zweifellos keinen derartigen wesentlichen Beitrag zum Betriebserfolg dar.

Ein wesentlicher Beitrag zum Betriebserfolg könnte auch durch die Arbeitsleistung der Gesellschafter erbracht werden. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich die Angehörigen freier Berufe in einem besonderen Maße durch persönliche Fähigkeiten und Fachkenntnisse auszeichnen und sie zu ihrer Berufsausübung im Allgemeinen eine entsprechend qualifizierte Ausbildung benötigen. Dies gilt auch für die Gruppe der Unternehmensberater. Ihre besonderen Fachkenntnisse oder Fähigkeiten werden am Markt entsprechend honoriert. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der Gewinn fast ausschließlich auf die persönliche Arbeitsleistung des Freiberuflers zurückzuführen ist. Solcherart kann als wesentliche Arbeitsleistung eines Gesellschafters nur eine Tätigkeit angesehen werden, welche wie der Beitrag des Freiberuflers den Betriebserfolg maßgeblich zu beeinflussen vermag. Dies wird im Regelfall ein Tätigwerden auf gleicher oder zumindest vergleichbarer Ebene erfordern, wozu im Allgemeinen auch entsprechende Qualifikationen erforderlich sein werden.

Zwar wurde in der Berufungsverhandlung darauf hingewiesen, dass nicht nur der persönliche Arbeitseinsatz des Freiberuflers sondern auch eine „Organisationsleistung“, im Sinne von ausführenden, *die dispositiven Anordnungen des Geschäftsführers zu Ende führenden Tätigkeiten durch dritte Personen*, einen Einfluss auf den erwirtschafteten Gewinn haben könne. Dass bei der gegenständlichen Gesellschaft ein derartiger Einfluss – insbesondere aus der Leistung Dritter – von entscheidendem Gewicht vorläge, wurde allerdings nicht dargelegt und kann auch der Gewinn- und Verlustverrechnung nicht entnommen werden, zumal den Umsatzerlösen lediglich das Betriebsausgabenpauschale von 12 % als einzige Aufwandsposition gegenübergestellt wird.

Dass die Kommanditisten einen wesentlichen Beitrag zur Erreichung des in der Unternehmensberatung gelegenen Gesellschaftszweckes der Bw. geleistet hätten, ist im Berufungsverfahren demnach nicht aufgezeigt worden. Als Beiträge der Kommanditisten sind lediglich die von ihnen geleisteten Kapitalbeiträge angeführt worden, für die jedoch laut Bw. zumindest eine angemessene Verzinsung zustehen müsse, andernfalls der Bestand der Gesellschaft im Übrigen in Frage gestellt wäre. Diesbezüglich wurde in der Berufung unter Bezugnahme auf die Rechtsansicht von *Wiesner* (RWZ 11/2004, 322) eingewendet, dass einer denkbaren Verzinsung dieser Kapitalbeiträge – z. B. in Höhe der marktüblichen, risikolosen Verzinsung für gebundene Gelder – seitens des FA keine Relevanz beigemessen worden sei.

Dem ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof in einem nahezu identen Fall (VwGH 22.11.2004, 2001/13/0159) eine derartige Möglichkeit nicht in Betracht gezogen hat und auch

Wiesner (RWZ 11/2004, 322) davon ausgeht, dass der Unterschied zwischen der Radikallösung des vollständigen Ausschlusses von der Erfolgsbeteiligung und der Anerkennung einer im Promillebereich gelegenen Gewinnbeteiligung kaum spürbar und damit in Bezug auf die beabsichtigte Gestaltung für die Mitgesellschafter praktisch uninteressant wäre.

Der Berufungssenat teilt demnach die Auffassung des FA, dass die Gewinnaufteilung im gegenständlichen Gesellschaftsvertrag unter Familienfremden nicht zustande gekommen wäre.

Soweit der steuerliche Vertreter einwendet, die Verneinung der Mitunternehmerstellung bedeute nicht, dass nicht etwa Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen könnten, so ist dem zu entgegnen, dass ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO voraussetzt, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen.

Gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Nach § 200 Abs. 2 BAO ist bei Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Abgabefestsetzung zu ersetzen.

Der angefochtene Feststellungsbescheid für das Jahr 2006 wurde vom FA unter Hinweis auf das anhängige und noch nicht beendete Rechtsmittelverfahren die Vorjahre betreffend unter Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO vorläufig erlassen. Da die Ungewissheit mit Abschluss des gegenständlichen Verfahrens beseitigt wurde, war die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Wien, am 7. Oktober 2009